

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

48

2º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 48 – 2021 / 2nd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A Atribuição de Sujeição Passiva às Operadoras de Marketplace: Três Dimensões de Análise

The Assignment of Passive Subjection to Marketplace Operators: Three Dimensions of Analysis

Nádia Rubia Biscaia

Mestranda em Direito de Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR).
Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário
Curitiba (2017). Advogada em Curitiba – Paraná. *E-mail*: nrbiscaia@gmail.com.

Recebido em: 15-06-2021

Aprovado em: 17-07-2021

Resumo

O presente artigo tem por escopo analisar a atribuição de sujeição passiva solidária e de responsabilidade tributária às operadoras de marketplace no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), levada a efeito por numerosos Estados mediante a edição de lei ordinária. Com esteio em pesquisa teórica, e com fundamento no método dedutivo, o estudo identificará os contornos da sujeição passiva tributária e suas limitações na perspectiva do sistema constitucional tributário (primeira dimensão). Em segundo lugar, será empreendida a análise da estrutura lógica da solidariedade e da responsabilidade tributária, ora delineada no Código Tributário Nacional, identificando as hipóteses legais (segunda dimensão) e confrontando com a questão posta. Por fim, será perquirida a natureza do modelo de negócio das operadoras de marketplace para o respectivo confronto com as hipóteses normativas de responsabilização (terceira dimensão). A partir da análise do tema em três perspectivas, concluirá que a atribuição de sujeição passiva solidária e de responsabilidade tributária aos marketplaces, no contexto do ICMS, não se coaduna com a estrutura lógica do sistema tributário.

Palavras-chave: sistema constitucional tributário, imposto sobre circulação de mercadorias, marketplaces, sujeição passiva solidária, responsabilidade tributária.

Abstract

The scope of this article is to analyze the attribution of passive subjection to marketplace operators under the “tax on circulation of goods”, carried out by numerous states. Based on theoretical research, and on the deductive method, the study will identify the contours of passive subjection and its limitations from the perspective of the constitutional tax system (first dimension). Secondly, the analysis of the logical structure of solidarity and tax liability,

outlined in the National Tax Code, will be undertaken, identifying the legal hypotheses (second dimension) and confronting the question raised. Finally, the nature of the business model of the marketplace operators will be investigated for the respective confrontation with the normative hypotheses (third dimension). From the analysis of the theme in three perspectives, it will be concluded that the attribution of solidarity passive subjection or tax liability to marketplaces, within the scope of ICMS taxation, is not consistent with the structure of the tax system.

Keywords: constitutional tax system, tax on circulation of goods, marketplaces, solidary passive subjection, tax liability.

1. Introdução

A transformação social, institucional, econômica e cultural proporcionada pelo avanço das tecnologias da comunicação e da informação, em contexto próprio de uma sociedade informacional¹ em rede, evidencia novos paradigmas a serem enfrentados – compreendidos e incorporados ao sistema jurídico – pelos cientistas e operadores do Direito, com especial menção àqueles que se encontram na função do Direito Tributário, vez que ramo com implicações singulares à sociedade e ao Estado – dos quais se mencionam os conhecidos desafios da manutenção da justiça e eficiência na arrecadação.

Exemplo disso é a inserção do modelo de negócio denominado por (*on-line*) marketplace – assim também qualificado como “intermediário” ou “plataforma digital”² –, na realidade do comércio eletrônico brasileiro. Fundado no conceito de aproximar e conectar vendedores dos mais diversos ramos com potenciais consumidores, bem como facilitar o anúncio de bens e serviços, além de viabilizar a respectiva transação, notadamente a partir da oferta de instrumentos digitais, este arranjo, impulsionado pela dinâmica e amplitude da economia digital³, não passa despercebido aos olhos da administração tributária.

¹ Neste aspecto, adotamos a distinção observada por Manuel Castells, segundo: “O termo sociedade da informação enfatiza o papel da informação na sociedade. [...] Ao contrário, o termo informacional indica o atributo de uma forma específica de organização social em que a geração, o processamento e a transmissão de informação tornam-se fontes fundamentais de produtividade e poder devido às novas condições tecnológicas surgidas nesse período histórico.” (CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. Tradução de Roneide Venâncio Majer. 6. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999. vol. I. Título original: *The rise of the network society*. p. 64-65)

² Cf. OECD. The role of digital platforms in the collection of vat/gst on online sales. Paris. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf.

³ Como bem coloca Luís Aires, “é o resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação desencadeado pelo desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação (“TIC”)14, levando a que estas se tenham tornado mais baratas, mais poderosas e amplamente padronizadas” (AIRES, Luís. O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal. *Julgare online*. 2019, p. 05).

Com efeito, os Estados da Bahia⁴, Ceará⁵, Mato Grosso⁶, Paraíba⁷ e Rio de Janeiro⁸, mediante a edição de lei ordinária, levaram a efeito ao menos duas hipóteses de sujeição passiva (solidariedade e reponsabilidade tributária) no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), condizentes com a conduta (a) própria, em decorrência da natureza do modelo de negócio (intermediação); e (b) de terceiros (vendedores, contratantes do serviço), relativa à ausência de emissão de documento fiscal.

Diante da situação posta, a presente pesquisa se propõe a analisar o tema da sujeição passiva solidária e da responsabilidade tributária, precipuamente no que condiz com a sua atribuição às operadoras de marketplace no contexto do ICMS, com base no delineamento legislativo proposto por entes federados e suas implicações fáticas. Para tanto, serão três as dimensões investigadas: a primeira, condizente com os contornos normativos da capacidade tributária passiva no sistema constitucional tributário; a segunda, relativa à identificação das regras matrizes da responsabilidade tributária, notadamente aquelas insertas nos arts. 124 e 128 do Código Tributário Nacional (CTN); e, por fim, a terceira, em que a natureza e a importância do modelo de negócio dos marketplaces serão averiguadas.

Direcionando a reflexão para a acuidade que o tema exige, e seu significado diante da dinamicidade sistemática e das relações sociais e institucionais, a conclusão será pela inadequação da atribuição de sujeição passiva solidária e de responsabilidade tributária às operadoras de marketplaces no campo do ICMS, sobretudo frente à estrutura lógica do sistema tributário.

A pretensão do presente estudo é, pois, suscitar reflexão e debate quanto à conduta consuetudinária da administração pública de desvirtuamento de institutos, regimes e conceitos, com a finalidade de alcançar novos eventos e arranjos sociais e, ato contínuo, potencializar a arrecadação. Sobretudo frente à compreensão de que novos paradigmas devem ser pensados em consonância com a estrutura lógica normativa posta.

2. Primeira dimensão: os contornos da sujeição passiva e suas limitações no sistema constitucional tributário

Discorrer sobre solidariedade e responsabilidade tributária, significa, muito antes, compreender o objeto⁹ do Direito Tributário, a obrigação tributária e a

⁴ Lei n. 14.183, de 12 de dezembro de 2019, que promoveu a alteração da Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996.

⁵ Lei n. 16.904, de 3 de junho de 2019, que promoveu a alteração da Lei n. 12.670, de 30 de dezembro de 1996.

⁶ Lei n. 11.081, de 14 de janeiro de 2020, que promoveu a alteração da Lei n. 7.098, de 30 de dezembro de 1998.

⁷ Lei n. 11.615, de 26 de dezembro de 2019, que promoveu a alteração da Lei n. 6.379, de 2 de dezembro de 1996.

⁸ Lei n. 8.795, de 17 de abril de 2020, que promoveu a alteração da Lei n. 2.657, de 26 de dezembro de 1996.

⁹ “[...] o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente. [...] O objeto do Direito Tributário, portanto, é

relação jurídica estabelecida – sobretudo o que se entende por sujeição passiva, capacidade tributária passiva e destinatário constitucional tributário.

Pois bem. A teor da definição legal de tributo no âmbito do CTN, sem a pretensão de discorrer quanto à problemática semântica que permeia o termo “obrigação”, bem se evidencia que “a prestação pecuniária a que alude “[...] dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário” e, igualmente, que “[e]sse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira obrigação, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma.”¹⁰ Ou seja, quando observamos a regra-matriz de incidência tributária, especificamente em seu conseqüente, extraímos o critério pessoal e, por certo, a determinação do sujeito passivo.

Nesse sentido, duas são as espécies de sujeitos passivos da obrigação principal identificados e regulamentados pelo CTN – logo, pelo direito positivo –, quais sejam: (I) “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, inc. I, do CTN); e (II) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, inc. II, do CTN). Como bem observou Maurício Dalri Timm do Valle “[o] critério, portanto, eleito pelo legislador, para diferenciar os sujeitos passivos em ‘contribuintes’ e ‘responsáveis’ é a existência ou não de relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, denominado pelo Código Tributário Nacional de ‘fato gerador’”¹¹.

Diante da prescrição normativa é importante observar que seu conteúdo foi erigido com fundamento em teoria que “vislumbrava no sujeito passivo aquela pessoa que estava em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens”¹². A par da inferência levada a efeito por Paulo de Barros Carvalho, devemos considerar o que bem é trazido:

“[...] cremos que não se deva falar em sujeito passivo indireto: todas as pessoas colhidas pela endonorma tributária, para efeito de integrar o vínculo, na qualidade de devedores de prestação pecuniária, haverão de ser sujeitos passivos diretos. A distinção, repetimos, só é possível em termos extrajurídicos, em que se considerem dados econômicos. Sobremais, a categoria dos sujeitos passivos, em que aparece a transferência por responsabilidade, não deve ser

regrear relação jurídica que se estabelece entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas [...]” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 30-31)

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 359.

¹¹ VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira, p. 187. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 372.

estudada nos campos das endonorma, mas sim das perinorma tributárias, já que se imputam sanções, por virtude da violação de deveres jurídicos.”¹³

Sabendo disto e frente à proposta do presente estudo, cumpre observar que a capacidade jurídica da sujeição passiva não necessariamente se comunica com capacidade de realizar o fato jurídico tributário. Em melhores termos, Carvalho bem nos delimitou que:

“Uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra tributária. É intuitivo que se não poderia negar legitimidade ao legislador fiscal para erigir fatos lícitos, que não acordos de vontade, considerados em si mesmos, e cogitá-los perfeitos e acabados, na estrita correspondência dos interesses e anseios da pretensão impositiva do Estado. [...]”

Dentro dessa moldura, é quase infinidade a legitimidade criativa do legislador fiscal, que pode atribuir personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha por reconhecidas, no enredo das normas de direito civil.”¹⁴

No que tange à concepção de Hector Belisario Villegas, temos que a capacidade jurídica tributária de igual forma não se confunde com capacidade tributária, na exata medida em que “la primera es la aptitud jurídica para ser la parte passiva de la relacion jurídica tributaria princial [...] la segunda es la aptitud económica de pago público, com prescindencia de la aptitud de ser juridicamente el integrante passivo de la relación jurídica”¹⁵.

Frente ao exposto, nos parece adequado rememorar a concepção de “destinatário legal tributário”, formatada pelo professor Villegas, segundo o qual “[...] es, em consecuencia, aquel que queda encuadrado en el hecho imponible. Ello sucede porque es quien ejecuta el acto o se halla en la situación que la ley elige como presupuesto hipotético del mandato de pago de un tributo”¹⁶.

No âmbito jurídico nacional, esta acepção assumiu o termo de “destinatário constitucional tributário”, assim atribuído por Marçal Justen Filho¹⁷, e que não

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 171.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 379-381.

¹⁵ VILLEGAS, Hector Belisario. *Derecho tributario*. Parte geral. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 262.

¹⁶ VILLEGAS, Hector Belisario. *Derecho tributario*. Parte geral. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 255.

¹⁷ Cf. VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, p. 197.

passou despercebida por Geraldo Ataliba, que bem apontou: “[o] sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador [...]. Só pode ser colocado nessa posição o ‘destinatário constitucional tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas) [...]”¹⁸

A respeito disso, Valle, com a acuidade metodológica que lhe é própria, bem delimita o que se deve entender por “destinatário constitucional tributário” e, muito mais, identifica a existência de um “destinatário legal da responsabilidade”. Importa mencionar:

“É importante ressaltar que o ‘destinatário constitucional tributário’ não será, só por ostentar tal condição, contribuinte. Poderá vir a sê-lo, evidentemente, caso a lei assim o estabeleça. Isso porque, a figura do contribuinte diz respeito à chamada ‘determinação objetiva’ do mandamento, enquanto a figura do destinatário constitucional tributário se refere ao aspecto pessoal da hipótese. Nos casos em que o destinatário constitucional tributário não for ‘transformado’ em contribuinte, estaremos diante dos outros casos, que poderão ser de ‘substituição’ ou de ‘responsabilidade’.

[...]

Por fim, anotemos também a existência de um ‘destinatário legal da responsabilidade’. Isso porque, assim como ocorre com o destinatário legal da substituição, aqui, o legislador não é livre para considerar como responsável tributário quem lhe seja mais conveniente. A responsabilidade tributária somente poderá recair ‘...sobre o sujeito que deixou de exercer o poder (dever) de constranger o sujeito passivo tributário a adimplir prestações que sobre ele recaíam’.”¹⁹

Compreendemos, com olhos no CTN, mais especificamente em seu art. 121, que a sujeição passiva é desmembrada em duas espécies: contribuintes²⁰ e responsáveis; e, a par do estudo proposto, é de suma importância destacar que a solidariedade²¹, que encontra disposição no art. 124 do Código, “[...] não se configura como uma especial categoria de sujeição passiva tributária, porquanto nada mais

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 80.

¹⁹ VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, p. 198-203.

²⁰ “O legislador brasileiro, por exemplo, dá nome de contribuinte não àquele que, de fato e de direito, contribui, mas a quem provoca o evento típico, na condição de agente.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 659)

²¹ Instituto em consonância com o Código Civil, em seus arts. 264 e 265: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda. Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.”

é do que uma situação jurídica de pluralidade de ocupantes do polo passivo da relação tributária”²² e que “[...] não se trata de transferência nem tampouco de sujeição passiva indireta [...]”²³. No que se refere a este instituto, nos parece acertada as conclusões de Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues quanto ao tratamento dos fatos jurídicos realizados por mais de um sujeito, importando sua menção:

“[...] a Constituição Federal definiu os fatos signo-presuntivos de riqueza e estabeleceu os arquétipos dos tributos, porém, silenciou quanto às situações em que os fatos jurídicos tributários são realizados por mais de um sujeito. No mesmo sentido, ao estabelecerem as regras matrizes de incidência tributária dos tributos, os legisladores ordinários criam tão somente uma hipótese de incidência com o seu correspondente consequente, ou seja, estabelecem que, com a realização de determinado fato, será devido determinado tributo, silenciando também sobre as situações em que tal fato é realizado por mais de uma pessoa, o que veio a ser disciplinado pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional, em observância ao previsto no artigo 146, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF.”²⁴

Empreendido o delineamento da solidariedade e da responsabilidade no contexto da sujeição passiva tributária, insta, antes de se adentrar na segunda dimensão deste estudo, evidenciar os limites próprios da instituição de normas de solidariedade e responsabilidade tributária, com especial atenção ao ICMS, quais sejam: a competência e a forma legislativa.

2.1. A competência legislativa tributária

Como bem delineamos no tópico introdutório, a eleição do sujeito passivo pelo legislador, que goza de liberdade para tanto, está atrelada à observância tanto “dos limites da outorga constitucional de competência”, quanto do “grau de relacionamento da entidade com o evento fático”²⁵. É bem de se notar que competência, situada no campo constitucional, não significa capacidade tributária ativa, visto que “uma coisa é poder legislar [...]; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo”²⁶. *O que não se pode deixar de mencionar é que, no que se refere ao ICMS, “[...] a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo [...]”*²⁷.

²² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 300.

²³ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35.

²⁴ RODRIGUES, Matheus Schwertner Zicarelli. *Os limites da responsabilidade tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher, p. 102.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 381.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 271.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 271.

Pois bem. A Carta Maior, ao dispor sobre a competência dos Estados e Distrito Federal para a instituição daquele imposto, previu sua hipótese de incidência, qual seja, operações relativas à circulação de mercadorias (art. 155, inc. II, da CF/1988), cuja “ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade”²⁸. Nesse sentido, as apreensões de Misabel Abreu Machado Derzi quanto a este aspecto merecem ser rememoradas por evidenciar, desde logo, qual o sujeito que poderá ser erigido ao polo passivo da relação jurídica de direito tributário. Veja-se:

“[...] operação, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para a delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência de domínio [...]; nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque repousa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade.

[...]

A incidência, como se verifica, nunca se dá sobre atos ou negócios jurídicos em si, mas somente sobre as operações de execução desses atos ou negócios jurídicos (nas obrigações de dar mercadoria) [...].”²⁹

É certo, pois, que o destinatário constitucional tributário no âmbito do ICMS será aquele que promover a circulação de mercadorias, mediante a tradição do bem, assim usualmente identificado como comerciante. Ao seu lado poderão ser incluídos terceiros, na condição de contribuintes solidários, ou responsáveis, em decorrência da conexão ou vinculação com a perfectibilização do fato gerador. Este é o primeiro ponto a ser considerado.

Em segundo plano, não se deve deixar de observar que a competência tributária encontra limites constitucionalmente estabelecidos, “exigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributos”³⁰. Conforme bem discorre Carvalho, são diretrizes a serem observadas no âmbito da imposição tributária a (i) legalidade e a (ii) tipicidade; de modo que “havendo previsão legal e a correspondente subsun-

²⁸ XAVIER, Alberto. *Direito tributário e empresarial*: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.

²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado, p. 120.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 244.

ção do fato à norma e, após a devida transformação na linguagem competente, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei”³¹.

Em vista disso, sabendo que no âmbito do ICMS o legislador constitucional definiu a competência legislativa tributária e, bem assim, delineou os elementos de sua incidência, é certo afirmar que “[...] situações suscetíveis de integrar o critério material dos impostos de competência [...] dos Estados, do Distrito Federal [...] foram previstas nos artigos [...] 155 [...], remanescendo aberta apenas a faixa de competência tributária da União, em face da possibilidade residual [...]”³². A inferir que inovações no sistema jurídico e, mais propriamente no âmbito daquele tributo, são inviáveis, sob pena de desnaturação da finalidade.

Com efeito, ao enfrentar o conteúdo das normas editadas pelos Estados da Bahia³³, Ceará³⁴, Mato Grosso³⁵, Paraíba³⁶ e Rio de Janeiro³⁷, bem se verifica que a eleição das operadoras de marketplace para a satisfação do imposto – em razão da atividade desempenhada (intermediação) ou, ainda, da ausência de conduta exigida a terceiro (no caso a emissão de documento fiscal na operação pelo vendedor) –, é hipótese que opera contrariamente à estrutura lógica do sistema constitucional tributário. E isso porque não se verifica a ocorrência de qualquer forma de conexão ou vinculação com o fato gerador do ICMS, sobretudo quando se

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 246.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 249.

³³ Lei n. 7.014/1996: “Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: [...] XIX – o intermediador em portal de compras na internet que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação; [...]”

³⁴ Lei n. 12.670/1996: “Art. 16 São responsáveis pelo pagamento do ICMS: [...] XI – o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação; [...]”

³⁵ Lei n. 7.098/1998: “Art. 18 Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo sujeito passivo, pelos atos e omissões que praticarem e que concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária: [...] X – ao intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação; [...]”

³⁶ Lei n. 6.379/1996: “Art. 31. São responsáveis pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais: [...] X – os prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologia da informação, inclusive, por meio de leilões eletrônicos; [...]”

³⁷ Lei n. 2.657/1996: “Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto: [...] VIII – nas operações com bens e mercadorias digitais: a) a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, caso também operacionalize a transação financeira; [...]”

observa a atividade desenvolvida pelos marketplaces: facilitação da relação entre vendedores e consumidores.

Em outras palavras, as normas editadas por aqueles específicos entes evidenciam distanciamento dos mandamentos de competência legislativa e, ato contínuo, da tipicidade tributária.

2.2. *A relevância da lei complementar*

A par do que antes discorremos, é indissociável ao tema de competência tributária a apreensão quanto à relevância da lei complementar, em função precípua de harmonização do sistema. A uma porque no campo do ICMS exerce fundamental papel de limitar a atividade do legislador, no tocante à definição dos contribuintes (alínea *a*, inciso XII, § 2º, art. 155, da CF/1988); e, a duas, em cenário mais amplo, porque determina a função dessa forma legislativa:

“I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...] (art. 146, CF/88).”

Visto isso, não passa despercebido que no âmbito do ICMS, quer a imposição em razão da solidariedade, quer em decorrência da responsabilidade tributária, a eleição dos sujeitos que guardariam conexão ou vinculação com o fato gerador necessariamente deveria veicular-se exclusivamente por meio de lei complementar³⁸. Nesse sentido, rememore-se os ensinamentos de Carvalho:

“Anote-se que a responsabilidade tributária é das matérias que o constituinte considerou especiais e merecedoras de maior vigilância, demandando disciplina mais rigorosa, a ser introduzida no ordenamento mediante veículo normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo, nos termos do artigo 146, III, do Texto Mago. Trata-se do tópico ajuste reservado à legislação complementar, para garantir a harmonia que o sistema requer.”³⁹

Ora, é bem de se ver que a totalidade das normas que aportam a atribuição de responsabilidade às operadoras de marketplaces, aqui analisadas, se tratam de

³⁸ “A ideia que inspirou a criação da lei complementar no campo tributário foi exatamente a de obter um ato representativo, não apenas dos interesses da União, como fisco federal, mas do interesse de toda a Nação para resolver conflitos tributários entre os vários fiscos, que há muito vêm ocorrendo na federação brasileira.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro, curso de direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 49)

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 667-668.

simples leis ordinárias. Logo, nesta primeira dimensão bem observamos que, se de um lado não houve observância aos contornos específicos da competência legislativa tributária, notadamente no que se refere à delimitação da hipótese de incidência e a impossibilidade de inovação neste campo; de outro, bem verificamos que a forma legislativa selecionada não está em consonância com a estrita determinação constitucional. Nesse sentido, rememore-se o julgamento levado a efeito no âmbito do Supremo Tribunal Federal, condizente com a ADI n. 4.845, onde restou, por unanimidade, declarada a inconstitucionalidade de lei ordinária editada pelo Estado do Mato Grosso, que atribuía responsabilidade tributária aos advogados e outros agentes em razão da intervenção (direta ou indireta) no cumprimento de obrigações relativas ao ICMS⁴⁰.

Estes são, pois, os primeiros pontos observados que denotam um primeiro plano de impossibilidade da manutenção das normas no sistema tributário, sob pena de cancelar a ofensa às diretrizes basilares da construção jurídica posta.

3. Segunda dimensão: a estrutura lógica da regra de solidariedade e de responsabilidade tributária

O CTN, enquanto verdadeira norma acessória da Carta Maior, atua a partir da especificação de regras-matrizes constitucionais, contornando questões que não foram clarificadas no âmbito constitucional; facilitando, pois, a compreensão de institutos, mapeando o alcance dos princípios e regulando as limitações⁴¹.

Em segunda dimensão de análise, frente à estrutura lógica da regra de solidariedade, disposta no art. 124 (CTN), bem assim da responsabilidade tributária de terceiros, constante no art. 128 (CTN), sem tirar olhos do que dispõe o art. 5º

⁴⁰ “Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei n. 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei n. 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: ‘É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.’ (ADI n. 4.845, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 13.02.2020, processo eletrônico, *DJe*-044, divulg. 03.03.2020, public. 04.03.2020)

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1161-1164.

da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996⁴², inferir-se-á se as hipóteses contidas nas leis dos Estados da Bahia, Ceará, Mato Grosso, Paraíba, e Rio de Janeiro, já mencionadas no tópico 2.1 (cf. notas de rodapé), que se adequam aos comandos legais delineados.

3.1. O art. 124 do CTN: sujeito passivo e solidariedade

Compreendido no Capítulo IV do CTN – Sujeito Passivo –, e especificamente no art. 124, temos o instituto da solidariedade, onde determina-se a obrigação àquelas pessoas que (i) “tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”; e (ii) “expressamente designadas por lei” (art. 124, incs. I e II, do CTN). Em seus efeitos previu-se que (a) “o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais”; (b) “a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo”; e (c) “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais” (art. 125, incs. I a III, do CTN)⁴³.

Nesse sentido, a par do que discorreremos acerca da “responsabilidade” solidária no tópico 2, faz sentido abordar, desde logo, a definição aportada pelo professor argentino Villegas, cuja construção bem elucida o escopo da sujeição:

“Hay responsabilidad solidaria cuando no se excluye de la oblicación tributaria al destinatário legal del tributo – contribuyente – y se lo mantiene como deudor del fisco. Pero, a su lado, se ubica a um terceiro por deuda ajena, a quien se le asigna también el carácter de sujeto passivo. Por ende, podemos decir que hay solidariedad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda, pero integram una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (*idem debitum*), por lo cual son también interdependientes.”⁴⁴ (Destques do autor)

⁴² “Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”

⁴³ “Percebamos que a solidariedade não é, em si, uma espécie de sujeição passiva [...]. E isso porque a solidariedade diz respeito aos casos em que mais de um sujeito integra um dos polos da relação jurídica tributária, seja ele o polo ativo, seja o polo passivo. Aqueles que estiverem no polo passivo responderão pela obrigação toda.” (VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, p. 206)

⁴⁴ VILLEGAS, Hector Belisario. *Derecho tributario*. Parte geral. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 266.

Pois bem. Importa ao presente estudo aquela disposição em que se imputa uma obrigação a partir da conexão com o fato gerador através de um “interesse comum”. Como bem observado por numerosos doutrinadores, dentre os quais lembramos de Valle⁴⁵, trata-se de conceito raso, aberto, sujeito a inferências subjetivas e distorções, que possui o potencial de privilegiar, por certo, uma interpretação desfavorável em face dos contribuintes.

É nesse sentido que o Superior Tribunal de Justiça foi instado a se manifestar em numerosas oportunidades. Com esteio no princípio da segurança jurídica, observou-se que a definição “interesse comum” contempla aquela situação em que ambos os envolvidos “sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível”⁴⁶.

A par disto, inferimos desse posicionamento que não basta eventual interesse econômico entre as operadoras de marketplace e seus contratantes, puramente comerciantes. Muito mais, seria necessário a atuação conjunta desses envolvidos (interesse jurídico), com impacto e conexão imediata no fato gerador do ICMS⁴⁷. Não é o que se verifica na discussão posta. Explica-se.

O Estado da Bahia, ao prever a “responsabilidade” por solidariedade ao “intermediador em portal de compras na internet que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação” (art. 6º, inc. XIX, da Lei n. 7.014/1996), está, forçosamente, imputando obrigação ilegítima. Do mesmo modo incorre o Estado do Mato Grosso⁴⁸, ao atribuir essa mesma condição aos intermediadores “das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação” (art. 18, inc. X, da Lei n. 7.098/1998).

⁴⁵ “Que interesse comum é esse que enseja a solidariedade? Não basta que seja um mero interesse de fato. É necessária a identificação de um interesse jurídico.” (VALLE, , Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, p. 208)

⁴⁶ Cf. REsp n. 884.845/SC; REsp n. 1.840.920/PB; AgRg no AREsp n. 603.177/RS.

⁴⁷ “Conforme a orientação do STJ, que está em consonância com a Constituição Federal e com o CTN, a responsabilidade solidária consiste na circunstância de haver mais de um sujeito na posição de contribuinte, com relação pessoal e direta com o fato gerador. É o caso, por exemplo, dos condôminos em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou de consorciados em relação ao ICMS devido pela alienação de mercadorias pelo consórcio.” (BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020, p. 625-650, p. 633)

⁴⁸ Lei n. 7.098/1998: “Art. 18 Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo sujeito passivo, pelos atos e omissões que praticarem e que concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária: [...]”

Ora, a relação estabelecida no âmbito de um contrato de intermediação, no contexto da plataforma digital marketplace, diz respeito à oferta e disponibilização de instrumentos digitais, dentre os quais: (a) espaço em seu ambiente (“domínio na internet”), (b) ferramentas que auxiliam na concretização das transações, bem como (c) espaço para o acompanhamento da entrega de mercadoria, que funciona mediante prévia inserção de informações pelo próprio comerciante; ou seja, tudo com vistas a possibilitar, agilizar e abreviar o contato entre os vendedores de bens e serviços, e seus respectivos potenciais consumidores.

Como bem se denota, usualmente não há por parte dos marketplaces, propriamente, esforços que possam figurar enquanto hipótese de incidência do ICMS (circulação de mercadorias). Não há envolvimento, por exemplo, na estocagem de mercadorias e até mesmo no processo de entrega – atividades exclusivas de seus contratantes.

Por óbvio, não podemos levar esta inferência como verdade absoluta. Contudo, o que é certo, nesta discussão, é que habitualmente se observa que as atividades das plataformas digitais se restringem, única e exclusivamente, ao serviço de intermediação.

Ante ao exposto, podemos concluir, a par do que se entende por atividade de marketplace – que será mais bem estudada na seção 4 –, que a pretensão de enquadrar estes contribuintes nos termos da solidariedade, insculpida no art. 124 do CTN, é inovação indevida que ofende os princípios basilares da (a) estrita legalidade, da (b) tipicidade tributária e, porque não, da (c) verdade material.

Feitas as considerações cabíveis, vejamos o tema da responsabilidade de terceiros, e a adequação das normas estaduais erigidas.

3.2. O art. 128 do CTN: responsabilidade tributária

Compreendida no Capítulo V do CTN, a responsabilidade tributária, enquanto espécie (especial) da sujeição passiva, encontra delineamento próprio e geral no âmbito do art. 128⁴⁹. Nesse caso, o legislador, para “alcançar pessoa estranha àquele acontecimento no mundo, para fazer ele o responsável pela prestação”, diante da impossibilidade de o sujeito ativo exigir o cumprimento de obrigação por parte do sujeito passivo principal⁵⁰, restringiu o pressuposto aos entes federados a fim de que normativas não fossem estabelecidas sem estrita observância aos termos dispostos pela legislação de regência.

⁴⁹ “Art. 128 Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

⁵⁰ VALLE, , Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, p. 195.

Nesse sentido, observemos o que o professor Valle discorreu acerca do tema, especialmente no que tange à identificação da dissemelhança entre os enunciados contidos nos arts. 121 e 128 do CTN. Veja-se:

“Notamos, da leitura de ambos os enunciados, que a responsabilidade prevista no inciso II do artigo 121 é diversa daquela prevista no ‘caput’ do artigo 128 do Código Tributário Nacional. Enquanto a primeira nada menciona acerca da vinculação do responsável com o ‘fato gerador’, a segunda, constante do ‘caput’ do artigo 128, expressamente prescreve que o legislador poderá estabelecer que ‘... terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação...’ será responsável pelo crédito tributário. Isso quer dizer que a escolha do legislador em relação ao terceiro a ser posto na posição de ‘responsável tributário’ é limitada à ‘... moldura do sucesso descrito pela norma’, como afirma Paulo de Barros Carvalho. Em sua visão, deve, necessariamente, ser terceira pessoa ‘vinculada’ ao fato jurídico tributário. Esse laço ou vinculação é indireto – pois se direto fosse a figura seria a do contribuinte – mas, inegavelmente, existente. Esse é o chamado ‘responsável tributário’.”⁵¹

Inferese, pois, que a responsabilidade terá espaço quando verificada a vinculação de terceira pessoa com o fato gerador perfectibilizado pelo sujeito passivo principal da relação jurídica de direito tributário, assim como bem observou Valle ao traçar o significado da primeira parte do *caput* do art. 128 do CTN:

“Em síntese: a ‘disposição geral’ do artigo 128 é, de fato, uma disposição geral ‘voltada aos novos casos de responsabilidade tributária’, os quais poderão, no futuro, ser instituídos pelo legislador, e não aos casos de responsabilidade tributária já instituídos pelo Código Tributário Nacional, aos quais, por expressa determinação do artigo 128, manifestada pela cláusula ‘sem prejuízo’, é inaplicável! Dessa forma, somos da opinião de que as responsabilidades previstas nos artigos 129 a 138 do Código Tributário Nacional são, de fato, ‘tributárias’, e não ‘sancionadoras’, como defende Paulo de Barros Carvalho, na medida em que a condição ‘vinculação indireta do responsável com o fato’ é necessária apenas para os novos casos de responsabilidade e, não para aqueles já dispostos pelo Código Tributário Nacional.”⁵² (Destques nossos)

⁵¹ VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, 193.

⁵² VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>, p. 270-271.

Com efeito, quando analisamos as disposições das leis ordinárias dos Estados do Ceará⁵³, Paraíba⁵⁴ e Rio de Janeiro⁵⁵, que atribuíram responsabilidade tributária às plataformas digitais em decorrência da ausência de emissão de documento fiscal por parte do vendedor, contribuinte do ICMS, para acobertar a operação de circulação, questionamos: o que constitui, de fato, vínculo com o fato gerador? O Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento Recurso Extraordinário n. 562.276/PR, bem delimitou que para a devida responsabilização de terceiros estes devem estar necessariamente “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte”. Ou seja, a responsabilidade de terceiro teria espaço na “hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária [...] e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte”.

Visto isso, não nos parece ser o caso das hipóteses delineadas por aqueles entes federados. Ora, tal como aportamos no tópico anterior, em regra as operadoras de marketplace não exercem atividades que denotem estrita vinculação com a hipótese de incidência do ICMS e, muito menos, possuem instrumentos próprios para fiscalizar a emissão de notas fiscais e a observância de outras obrigações acessórias por parte dos comerciantes. Temos, a par do que observou Paulo Ayres Barreto, uma “grande insegurança gerada pela lei que não confere quaisquer meios de efetivamente determinar a existência ou não de responsabilidade, seja pela efetiva emissão de nota fiscal, seja pelo conhecimento de ser o vendedor obrigado ou não a tanto”⁵⁶.

Complementarmente, veja-se que no caso dos Estados da Paraíba e Rio de Janeiro, a responsabilidade é atribuída em razão das plataformas receberem e repassarem valores relativos aos pagamentos que concretizam operações ou prestações (“operacionalização de transação financeira”). E, no caso do Estado do Ceará, a condição é atribuída em razão da natureza da atividade desenvolvida pelos marketplaces.

⁵³ “Art. 16 São responsáveis pelo pagamento do ICMS: [...] XI – o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação; [...]”

⁵⁴ Lei n. 6.379/1996: “Art. 31. São responsáveis pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

X – os prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologia da informação, inclusive, por meio de leilões eletrônicos; [...]”

⁵⁵ Lei n. 2.657/1996: “Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto: [...] VIII – nas operações com bens e mercadorias digitais: a) a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, caso também operacionalize a transação financeira; [...]”

⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020, p. 642.

A par disso evidencia-se em viés forte a ausência de vínculo das atividades desenvolvidas pelas plataformas *on-line* com o fato gerador do ICMS. Não há que se falar em vínculo, efetivamente. A situação faz aparentar que os legisladores estaduais se depararam com um novo evento, um novo paradigma, e não se colocaram na posição de compreender e interpretar a situação fática concreta. Assim como apontamos no tópico 2, as disposições editadas não observaram as condições próprias, inclusive, da competência legislativa tributária do ICMS.

À toda evidência, para além de as hipóteses não observarem a efetiva vinculação daquele que deseja responsabilizar, é certo que a forma legislativa utilizada – lei ordinária – não está adequada ao comando do art. 146, inciso III, da CF/1988. Carecem as normativas de validade e, sobretudo, atendimento à legalidade e tipicidade tributária, pelo qual não encontram campo efetivo de aplicação.

Feitos os delineamentos e abordagens cabíveis quanto ao tema, o presente estudo se encaminha para a terceira dimensão de análise, que visa demonstrar a inadequação da pretensa equiparação ou vinculação da atividade das intermediadoras, plataformas digitais ou, simplesmente, marketplaces à hipótese de incidência do ICMS.

4. Terceira dimensão: a natureza do modelo de negócio dos marketplaces

Quando deste estudo, nos deparamos com a atribuição da condição de contribuinte solidário e de responsável tributário às operadoras de marketplace, em que os Estados fazem uso expresso de termos como “intermediador em portal de compras na internet” (Bahia), “intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias” (Ceará e Mato Grosso), “prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual” (Paraíba) e “pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado” (Rio de Janeiro).

Nesse sentido, demonstra-se inadiável a perquirição quanto à efetiva natureza do modelo de negócio desenvolvido pelas operadoras de marketplace, especialmente para fins de averiguação da situação fática frente à hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS).

Pois bem. Paul Pavlou e David Gefen, pesquisadores vinculados à Universidade da Califórnia e à Universidade de Drexel (Filadélfia), respectivamente, quando do estudo “Building effective online marketplaces with institution-based trust” aportaram, com base em revisão na literatura, o que pode ser compreendido por atividade de marketplace.

“Online marketplaces are communities of buyers and sellers who exchange product information, coordinate, and transact using Internet technologies. Online marketplaces can be separated into two categories: business-to-business marketplaces, such as Covisint (www.covisint.com), that facilitate exchange relationships among organizations and consumer-to-business or consumer-to-consumer marketplaces that facilitate transactions involving consu-

mers. [...] These online marketplaces, as endorsing institutions or intermediaries ('cybermediaries' or 'info-mediaries'), are the equivalent of traditional middlemen (Song and Zahedi 2002). They collect, process, and provide information using the Internet infrastructure to facilitate online transactions (Bailey and Bakos 1997, Crusciel and Zahedi 1999, Grover and Teng 2001, Sarkar et al. 1995)."⁵⁷

Aida Isabel Pereira Tavares, por sua vez, reuniu em pesquisa as três funções dos marketplaces, através de revisão da literatura, quais sejam: agregação, harmonização e facilitação. Bem explica:

“Por agregação entende-se a possibilidade que os e-Marketplaces têm em juntar compradores e vendedores sob o mesmo tecto, de forma a beneficiarem de economias de escala, de gama e de rede (Bailey & Bakos, 1997). O *matching* de compradores e vendedores concretiza-se na possibilidade de fazer corresponder as exigências da procura aos produtos e condições oferecidas (Bailey & Bakos, 1997). Por último, a função da facilitação das transacções, que mais não é do que a melhoria das condições de transacção do mercado, pela redução dos custos operacionais (Malone et al., 1987), pelo fornecimento de serviços financeiros para pagamentos (Dai & Kauffman, 2002), de entrega, de logística e de confiança (Bakos, 1998; Bailey & Bakos, 1997), para protecção dos compradores e vendedores de comportamentos oportunistas de outros participantes no mercado.”⁵⁸

A par dos termos utilizados pelos Estados, somados às contribuições acima aportadas, tem-se que os marketplaces se prestam ao desenvolvimento de atividades que apresentam indícios de identidade primeira com a intermediação. Isso porque há a disponibilização de plataforma de sua titularidade, que conta com uma base considerável de clientes, com todas as ferramentas digitais que lhe são próprias – anúncio, comunicação direta e indireta com potenciais consumidores –, e que vezes comporta ferramenta para a operacionalização de transações financeiras. Ademais, a remuneração para tanto usualmente é uma comissão em percentual, que recai sobre o valor total da venda (assim considerado o valor do produto somado ao de frete).

Vê-se bem que a grande inovação das plataformas digitais em termos de mercado e respectiva circulação de capital é a facilitação e respectiva supressão do custo envolvido para a criação de uma loja própria (*e-commerce*), que compreende a construção de plataforma, registro do domínio, hospedagem de site, a contratação de um intermediador de pagamento, ações de marketing, entre outros.

⁵⁷ PAVLOU, Paul A.; GEFEN, David. Building effective online marketplaces with institution-based trust. *Information Systems Research*, p. 40. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1287/isre.1040.0015>.

⁵⁸ TAVARES, Aida Isabel Pereira. O mercado electrónico e os “e-marketplaces”. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão* vol. 2, n. 1. Brasília, jan. 2003, p. 50-58. ISSN 2674-5941, p. 57. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em: 02 set. 2020.

Frente à compreensão das atividades desenvolvidas pelas plataformas digitais, e sabendo que a hipótese de incidência do ISS é a prestação de “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, inc. III, da CF/1988) e, mais ainda, que o item 10 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, compreende “serviços de intermediação e congêneres”, com especificação própria no subitem 10.05 – “agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios” –; verifica-se uma primeira possibilidade de adequação deste modelo de negócio à atividade de intermediação⁵⁹.

Nesse sentido, a terceira dimensão de análise empreendida aponta para aquilo que Rodolfo Marques Vieira Araújo bem evidenciou em seu estudo:

“A classificação de tais plataformas multilaterais como meras intermediárias e não como revendedoras faz com que, *a priori*, no Brasil, as atividades de tais empresas se afastem da tributação pelo ICMS e se sujeitem, caso sejam entendidos os critérios necessários para tanto, à tributação pelo ISS.”⁶⁰

Ou seja, a prescrição àqueles que desenvolvem atividades cuja natureza não se amolda à hipótese de incidência, e que, mais ainda, não revelam interesse comum ou vinculação com o fato gerador do ICMS, revela temerária perspectiva de imposição normativa e que desvirtua a estrutura lógica do sistema constitucional tributário. E isso especialmente porque identificam-se indícios de que a situação fática e própria dos marketplaces se amolda às linhas da regra-matriz de incidência própria do Imposto sobre Serviços.

Frente à apreensão final, é de se ressaltar que o presente estudo não pretendeu esgotar o tema, o que se denota logo do recorte efetuado. Indiscutível é que a perspectiva dos marketplaces e as implicações da economia digital no Brasil ainda são poucas e recentes, e demandam, por certo, investigações aprofundadas e o respectivo direcionamento conforme a experiência interna.

A par do exposto, demonstra-se, especialmente nesta última investigação, que as atividades das plataformas digitais, uma vez assumindo as características observadas por Pavlou, Gefen e Tavares, podem guardar identidade com os traços da prestação própria de serviços e, então, ensejar a incidência do ISS.

⁵⁹ Veja-se, nesse sentido, que a Resposta Consulta n. 33/2020, exarada no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, bem assim entendeu: “ICMS. Marketplace. A atividade de intermediação de vendas pela internet não configura fato gerador do ICMS, salvo na ocorrência da venda à ordem. A alteração de exigências fiscais ou cumprimento de obrigações acessórias deve se dar mediante solicitação de regime especial.” (Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/DocumentoLegalViewer.ashx?id=B273FA7B-64B0-492A-8582-3C4F-6200DCBB>)

⁶⁰ ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. *A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020. Orientador: Roberto Quiroga Mosquera.

O que é certo de se concluir, veja-se bem, é que não há como elevar os marketplaces à condição de sujeito passivo por solidariedade ou, ainda, de responsável tributário no contexto do ICMS, por todos os motivos expostos ao longo do estudo.

5. Conclusão

Se a propulsão da sociedade da informação repercutiu em avanços tecnológicos, otimizando as relações sociais, institucionais e comerciais e, por consequência, resultou no avanço e melhoria de atividades desenvolvidas pela Administração Pública, de outro implicou o estabelecimento de novos paradigmas – verdadeiros desafios a serem enfrentados pelo Direito posto. Em contexto de economia digital, não passa despercebido o obscurantismo impositivo que permeia o Direito Tributário.

Com olhos nas leis ordinárias editadas pelos Estados da Bahia e Mato Grosso, que atribuem a condição de sujeição por solidariedade às operadoras de marketplace; bem assim naquelas editadas pelos Estados do Ceará, Paraíba e Rio de Janeiro, que preveem a condição de responsáveis tributários, identifica-se notável engessamento da interpretação de conceitos jurídicos e apreensão da realidade fática por parte da Administração Pública Tributária, tanto no campo legislativo, quanto no executivo.

Dessa forma, propusemos três dimensões de análise, isto é, três fundamentos que aportam a impossibilidade e a respectiva invalidade das normas diante da estrutura lógica do sistema constitucional tributário.

Nesse sentido, na primeira dimensão trouxemos os contornos da sujeição passiva no sistema constitucional tributário, identificando as espécies de sujeitos passivos da obrigação principal delineadas no âmbito do CTN e, em complemento, aportando a noção de capacidade jurídica tributária e de destinatário constitucional tributário. Ante à situação delimitada para estudo, analisou-se a competência legislativa tributária e seus respectivos limites – introduzidos pela Carta Maior –; não deixando de observar a importância da lei complementar no tema de sujeição passiva, especialmente quando diante de norma de responsabilidade tributária.

A conclusão desta primeira dimensão foi no sentido de que as normas que atribuem condição de solidariedade e de responsabilidade tributária às plataformas digitais denotam adequação com o ordenamento jurídico, visto que: (1) o constituinte, ao delinear a competência tributária do ICMS, acabou por traçar a hipótese de incidência do tributo e, inclusive, perspectivar a sujeição passiva; e (2) a Constituição Federal atribuiu à lei complementar o tratamento de temas sensíveis ao Direito Tributário, especialmente no que condiz com a definição dos contribuintes.

Na segunda dimensão, por sua vez, propusemos a análise da estrutura lógica das normas de condição da solidariedade e da responsabilidade tributária. Ao

enfrentar os termos das leis ordinárias editadas por aqueles Estados, a conclusão foi pela inadequação frente ao sistema constitucional tributário, especialmente porque não há como estabelecer razões lógicas para a existência de conexão ou vínculo das atividades desenvolvidas pelos marketplaces com o fato gerador do ICMS.

Por fim, na terceira dimensão, a análise pautou-se na natureza jurídica do modelo de negócios levados a efeito pelas operadoras de marketplace. Ao retratar que suas atividades se pautam, precipuamente, (a) nas funções de agregação, harmonização e facilitação; e que (b) se limitam à disponibilização de ferramentas digitais aos comerciantes; a conclusão foi de que, *a priori*, há indícios de se tratar de atividade própria da prestação de serviços, passível de enquadramento no subitem 10.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Com base nessas três dimensões de análise, infere-se, pois, pela inadequação das leis ordinárias dos Estados de Bahia, Ceará, Mato Grosso, Paraíba e Rio de Janeiro, uma vez que: (i) não foram levadas a efeito na condição de lei complementar; (b) não se amoldam à regra de competência e, por consequência, à hipótese de incidência do ICMS, sendo que não há como sustentar conexão ou vínculo dos marketplaces com o fato gerador do tributo quer direta, quer indiretamente; e por isso, (c) não se amoldam à estrutura lógica das regras de solidariedade e responsabilidade tributária; e, ainda, (d) se considerada atividade de intermediação, será hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, denotando invasão do legislador estadual no campo de competência dos municípios.

Com a colocação das três ordens de investigação, para além de evidenciar indícios de ilegalidade e inconstitucionalidade das leis ordinárias estaduais quando da atribuição de sujeição passiva aos marketplaces, o presente estudo contribui para o avanço interno do tema na exata medida em que explora de forma aprofundada: (a) os contornos normativos da sujeição passiva frente ao sistema constitucional tributário; (b) a estrutura lógica da regra de solidariedade e de responsabilidade tributária, afastando eventuais confusões; e (c) a natureza própria da atividade desenvolvida pelos marketplaces, abordando em especial a sua função no mercado.

Não somente, as inferências levadas a efeito igualmente contribuem para o melhor pensar e elaborar “do e no” Direito, haja vista que se chama atenção à necessidade de, no âmbito legislativo e científico, voltar os olhos para a estrutura lógica do sistema e, mais ainda, ao processo de constituição dos eventos enquanto fatos jurídicos.

Referências bibliográficas

AIRES, Luís. O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal. *Julgar online*. Lisboa: Associação Sindical dos Juizes Portugueses. jul. 2019. Disponível em: <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>. Acesso em: 01 set. 2020.

- ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. *A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020. Orientador: Roberto Quiroga Mosquera.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 01 set. 2020.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 14.183, de 12 de dezembro de 2019*. Altera a Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado da Bahia*, Salvador, BA, 13 dez. 2019. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/legest_2019_14183.pdf. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 16.904, de 3 de junho de 2019*. Altera a Lei n. 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS; a Lei n. 15.614, de 29 de maio de 2014, que estabelece a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário; a Lei n. 15.812, de 20 de julho de 2015, que dispõe sobre o ITCD; a Lei n. 16.737, de 26 de dezembro de 2018, que dispõe sobre a comunicação e atendimento eletrônicos por meio do domicílio tributário eletrônico (DT-E), no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará; a Lei n. 14.237, de 10 de novembro de 2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, enquadrados nas atividades econômicas que indica. *Diário Oficial do Estado do Ceará*, Fortaleza, CE, 03 jun. 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=378245>. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 11.081, de 14 de janeiro de 2020*. Altera a Lei n. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, que consolida normas referentes ao Imposto sobre Opera-

- ções relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; altera a Lei n. 10.814, de 28 de janeiro de 2019, que dispõe sobre a cerveja artesanal; institui o Programa de Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Mato Grosso – COMEX/MT, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Mato Grosso*, Cuiabá, MT, 15 jan. 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=388811>. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 11.615, de 26 de dezembro de 2019*. Altera as Leis n. 5.123, de 27 de janeiro de 1989, n. 6.379, de 2 de dezembro de 1996, n. 10.094, de 27 de setembro de 2013 e n. 11.131, de 30 de maio de 2018, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado da Paraíba*, João Pessoa, PA, 27 dez. 2019. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/197-leis/leis-estaduais/8875-lei-n-11-615-de-26-de-dezembro-de-2019>. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 8.795, de 17 de abril de 2020*. Altera a Lei n. 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*, RJ, 20 abril 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 12 jul. 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. Tradução de Roneide Venâncio Majer. 6. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999. vol. I. Título original: *The rise of the network society*.
- CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede: do conhecimento à política. In: CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (org.). *Sociedade em rede: do conhecimento à ação política*. Brasília: Imprensa Nacional, 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro, curso de direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969.
- OECD. The role of digital platforms in the collection of vat/gst on online sales. Paris. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf.

- PAVLOU, Paul A.; GEFEN, David. Building effective online marketplaces with institution-based trust. *Information Systems Research*, 2004. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1287/isre.1040.0015>.
- RODRIGUES, Matheus Schwertner Zicarelli. *Os limites da responsabilidade tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher.
- SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. *Resposta Consulta n. 33/2020*. Santa Catarina, 18 maio 2020. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/DocumentoLegalViewer.ashx?id=B273FA7B-64B0-492A-8582-3C4F6200DCBB>. Acesso em: 01 set. 2020.
- TAVARES, Aida Isabel Pereira. O mercado eletrônico e os e-marketplaces. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão* vol. 2, n. 1. Rio de Janeiro, jan. 2003. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em: 02 set. 2020.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira.
- VILLEGAS, Hector Belisario. *Derecho tributario*. Parte geral. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário e empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.